

Recurso nº 110.155

Processo nº 10980.007119/91-63

IRPJ e OUTROS: Ex. 87 a 89

Recorrente: MULLER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA

Recorrida.: DRJ EM CURITIBA (PR)

Sessão de : 18 DE MARÇO DE 1997

Acórdão nº: 108-04.054

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DUPLICATAS EMITIDAS E CREDITADAS NA CONTA DE SÓCIO: A existência de duplicatas emitidas pela empresa, cobradas através de estabelecimento bancário e creditadas em conta particular de sócio, caracteriza receita mantida à margem da escrituração, se não comprovada que tiveram origem em notas fiscais devidamente contabilizadas.

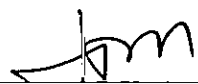
IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - BAIXA DE ADIANTAMENTOS DE CLIENTES: Os valores recebidos antecipadamente de clientes devem ser baixados da conta patrimonial por ocasião da efetiva entrega dos bens fornecidos, tendo como contrapartida conta de receita da empresa. A baixa mediante o artifício de lançamento a crédito da conta-corrente de sócio não só confirma a omissão de receita, como a sua efetiva distribuição ao sócio beneficiário, eventos sujeitos à tributação.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS POR SUBFATURAMENTO, FALTA DE EMISSÃO E DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS: Comprovada através de duplicatas e recibos a prática do subfaturamento, assim como operações sem correspondência com as notas fiscais emitidas, além de notas fiscais sem o respectivo registro fiscal e contábil, legítima a tributação como omissão de receitas.

IR-FONTE - DECORRÊNCIA: A receita omitida na pessoa jurídica e o valor correspondente a redução indevida do resultado sujeitam-se à tributação na fonte à alíquota de 25%, na forma prevista no art. 8º do Decreto-Lei 2.065/83.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA: Por força da suspensão da execução do art. 8º, da Lei 7.689/88, pela Resolução nº 11/95, do Senado Federal, publicada no DOU de 12.04.95, é indevida a cobrança da contribuição social sobre o resultado de 31.12.88.

PIS-FATURAMENTO - DECRETOS-LEIS 2.445 e 2.449/88:
Cancela-se a exigência de contribuição ao Programa de Integração Social, ao amparo de norma que tem a sua execução suspensa pela RESOLUÇÃO nº 49/95, do Senado Federal, em função da



inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por sentença definitiva.

PIS-DEDUÇÃO E FINSOCIAL-FATURAMENTO - DECORRÊNCIA: Ajustam-se os lançamentos reflexos às matérias mantidas na incidência principal, pela estreita relação de causa e efeito.

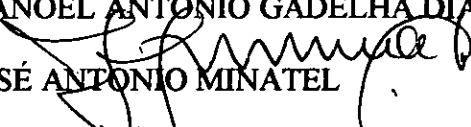
ENCARGOS DA TRD : Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD, como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da Lei nº 8.218/91.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário, interposto por MULLER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso; para: a) excluir da base de cálculo do IRPJ a parcela de Cz\$ 2.516.427,78, no exercício de 1987, b) cancelar a exigência relativa à Contribuição Social sobre o Lucro; c) afastar a incidência da contribuição para o PIS-Faturamento sobre as receitas consideradas omitidas em 31.12.88; d) excluir da base de cálculo do IR-Fonte a parcela de Cz\$ 2.820.577,00 no ano de 1986, e e) excluir a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE


JOSÉ ANTONIO MINATEL - RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes
Oitava Câmara

Recurso nº 110.155

Processo nº 10980.007119/91-63 IRPJ e OUTROS: Ex. 87 a 89
Recorrente: MULLER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA
Recorrida : DRJ EM CURITIBA (PR)

Acórdão nº 108-04.054

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 259/265, por ter constatado a fiscalização que a empresa "... deixou de oferecer a tributação nos exercícios de 1987, 1988 e 1989, respectivamente anos-base de 1986, 1987 e 1988, receitas provenientes de vendas de produtos de sua fabricação efetuadas sem emissão de notas fiscais, ou emissão de notas fiscais por valor parcial (subfaturamento), nos seguintes importes:

<i>Exercício de 1.987/ano-base de 1.986</i>	<i>Cz\$ 2.267.353,00</i>
<i>Exercício de 1.988/ano-base de 1.987</i>	<i>Cz\$ 20.489.998,00</i>
<i>Exercício de 1.989/ano-base de 1.988</i>	<i>Cz\$ 33.760.000,00"</i>

Do extenso "*Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal*" que acompanha o auto de infração às fls. 243/258, é possível extrair a conduta da autuada em cada uma das infrações detectadas pela fiscalização, assim como o critério utilizado pela fiscalização para mensurar a base tributável, que podem ser assim resumidas:

Exercício de 1.987 - período-base de 1.986:

1 - Omissão de receitas identificada pela relação de duplicatas colocadas em cobrança no Banco Bamerindus S.A., agência Brasília Itiberê, em Curitiba (PR), em nome da sócia Káthia Danielle Roeder, em cuja conta particular (nº 20.569-1) foram creditados os valores liquidados pelos clientes, sendo parte transferida para a conta nº 26.849 do sócio Nelson Roberto Muller, junto ao Banco Nacional S.A., agência Carlos Gomes - Curitiba (PR).

A fiscalização confrontou as duplicatas com as notas fiscais emitidas pela empresa e listou aquelas que não estavam amparadas por emissão de notas fiscais (fls. 243/248), totalizando o montante de Cz\$ 2.767.353,00, parcela que foi tributada como receita omitida.

Como o montante das duplicatas liquidadas na conta particular da sócia atingia a cifra de Cz\$ 5.587.930,00, a fiscalização considerou que a diferença estava amparada por notas fiscais (Cz\$ 2.820.577,00), porém sujeita à tributação na fonte como lucros distribuídos (fls. 249).

Exercício de 1.988 - período-base de 1.987:




2- Em 31.12.87, a empresa baixou mediante débito na conta "Adiantamento de Clientes", o valor de Cz\$ 8.370.914,00, creditando-o diretamente na conta corrente do sócio "Nelson Roberto Muller - 215510.00016", procedimento este que permitiu que referido valor não transitasse por conta de resultado, reduzindo-o indevidamente;

3- A fiscalização relacionou vendas realizadas pela empresa durante todo o ano de 1.987 (fls. 249/255), com base em recibos, relatórios internos de vendas, cópias de duplicatas, borderôs de cobranças, e outros documentos que estão juntados às fls. 65 a 168, cujos valores foram contabilizados a débito da conta "Bancos" e a crédito da conta de "Adiantamentos de Clientes", para os quais não foram emitidas notas fiscais e, por consequência, não transitaram pelo resultado do exercício. A relação atinge o montante de Cz\$ 14.328.907,00, tendo consignado o autuante às fls. 255 que *"para fins de exigência dos tributos devidos pela fiscalizada exclui-se do montante apurado neste item a importância de Cz\$ 8.370.914,00, constante do item anterior, para afastar a possibilidade de bitributação de alguns valores, ou seja, tributar neste item valores que já foram tributados no item precedente, pois a escrituração da empresa não identifica a composição do valor de Cz\$ 8.370.914,00, transferido da conta "Adiantamentos de Clientes para a conta corrente do sócio "Nelson Roberto Muller". Assim, restou tributável neste item o valor de Cz\$ 5.957.993,00.*

4 - Relacionou, ainda, a fiscalização operações praticadas no ano de 1.987 onde está evidenciada a prática de "Subfaturamento de vendas" (fls. 255/257), pela constatação de diferenças entre os valores consignados nos documentos acostados às fls. 65 a 184, e os constantes das notas fiscais emitidas pela empresa para aquelas operações. Valor tributável apurado neste item - Cz\$ 3-113.865,00

5 - Constatou a fiscalização que as notas fiscais de vendas, cujas cópias estão juntadas às fls. 185/204, não foram registradas pela empresa, resultando na omissão de receitas no valor de Cz\$ 3.047.226,00, conforme relação às fls. 257.

6 - Juntou a fiscalização os extratos bancários de fls. 205/212 para comprovar a efetiva transferência de numerário da conta corrente da empresa nº 110296, junto ao Banco Nacional S.A., para a conta corrente do sócio Nelson Roberto Muller, de nº 26.849, na mesma agência bancária, transferências estas que no ano de 1.987 montam o valor de Cz\$ 22.846.500,00, do qual só foram contabilizadas as transferências nos valor de Cz\$ 15.887.000,00 conforme atestam as cópias de lançamentos juntadas às fls. 213/221, resultando na diferença de Cz\$ 6.959.000,00, para a qual consignou a fiscalização que *"esta diferença caracteriza lucros distribuídos aos sócios e será considerada, para efeito de exigência do imposto na fonte, incluída no valor decorrente da omissão de receitas apurada conforme itens 2 a 5."*

Exercício de 1.989 - período-base de 1.988:

7 - Em 31.05.88 e 31.08.88, a empresa registrou a baixa contábil de diversos valores, a débito da conta "Adiantamentos de Clientes - 215100.00007", com histórico indicativo de "pedido cancelado", sem menção da contrapartida utilizada para o lançamento, e sem prova dos fatos registrados no Livro Diário, cujas cópias estão juntadas às fls. 222/225. Valor tributável apurado: Cz\$ 33.760.000,00.



Cientificada do lançamento em 23.08.91, após prorrogação regulamentar de prazo apresentou impugnação protocolizada em 09.10.91, onde aduziu a autuada o que denominou de "ESCLARECIMENTOS PREAMBULARES" (fls. 272/274), para registrar que a autuação está calcada em denúncia, onde "... a Impugnante e seus sócios foram alvos (sic) de vendeta por parte de seus funcionários e/ou ex-funcionários ... que o Fisco foi avisado que toda a documentação necessária ao procedimento fiscal já se encontrava à sua espera, no lugar pré-determinado para o fim proposto, pois dito termo de Retenção antecede o próprio Termo de Início de Fiscalização, deixando extreme de dúvida que a Impugnante foi vítima de seus próprios funcionários que, bem ou mal, vivem ou viveram às espreças (sic) de suas receitas, bem ou mal contabilizadas pelo corpo contábil então existente ..." (fls. 272)

Ainda como esclarecimento prévio, consignou que a sua sistemática operacional é diferenciada das demais empresas, pois trabalha na industrialização de móveis e cozinhas personalizadas, mediante encomenda prévia de cliente "geralmente do sexo feminino, muito exigente" (fls. 273) o que impõe o recebimento antecipado de parte do preço, por ocasião do pedido. Registrou, ainda, que "para implementação da cobrança dos valores pactuados nos pedidos aceitos, a Impugnante utilizou-se da emissão de duplicatas, previamente à emissão da própria nota fiscal, porque assim entendeu que era o único meio seguro de receber tempestivamente seus haveres, mesmos que as respectivas notas fiscais somente fossem emitidas quando da entrega dos respectivos produtos (circulação física da mercadoria) ..." (fls. 274).

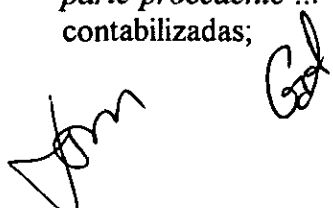
Continuou suas observações entendendo correto o seu procedimento de contabilizar esses valores como "Adiantamentos de Clientes" e, se há erro contábil, é do seu ex-contador, que "... não sabendo corretamente contabilizar as respectivas 'baixas' dos adiantamentos de clientes recebidos, ou talvez querendo prejudicá-la utilizou, como contrapartida, várias vezes a conta do sócio Nelson Roberto Muller o que, de per si, não pode ser entendido como omissão de receita e distribuição de lucro ..." (fls. 274).

Abrindo capítulo para a contestação de MÉRITO, aduziu a impugnante as seguintes objeções para cada item da autuação, em breve resumo:

a) que a infração descrita no item nº 1 "... é apenas procedente em parte ..." (fls. 274), relacionando valores considerados pelo Fisco que alega estarem contabilizados;

b) que a tributação da parcela de Cz\$ 8.370.914,00 "... se apresenta destituída de qualquer valor jurídico porque não se estriba em provas e fatos, mas em crenças ou presunções ... e já pode antecipar que se trata de mais um lançamento contábil feito com total imperícia e irreponsabilidade, por seu ex-contador, visando unicamente prejudicá-la ..., possivelmente, foi o principal denunciante, tendo, inclusive, separado o material para a entrega ao próprio Fisco ... "; (fls. 279)

c) quanto à acusação de vendas efetuadas em 1.987, contabilizadas como "Adiantamentos de Clientes", no valor original de Cz\$ 14.328.907,00, informou que "... igualmente é em parte procedente ...", relacionando às fls. 280 duplicatas que alega estarem regularmente contabilizadas;



d) que há valor relacionado pelo Fisco, por venda atribuída ao Sr. Waldomiro Esperidião, no montante de Cz\$ 235.000,00, que se trata de serviço ainda a executar, aguardando ordem do cliente;

e) que há diferenças aritméticas em valores arrolados no item correspondente ao subfaturamento, relacionando valores que entende estarem em duplicidade, porque também incluídos no item correspondente ao cancelamento de pedidos;

f) que *“... a Impugnante quer por (sic) em relevo que as importâncias de Cz\$ 14.328.907,00, Cz\$ 3.112.865,00 e Cz\$ 3.047.226,00 (itens 3, 4 e 5 do Termo de Verificação), no que remanescer incomprovado, pode ser objeto de tributação, segundo determinam as regras tributárias vigentes; no entanto, os indícios de omissão - que são os valores dos subitens 2 (dois), 6 (seis) e 7 (sete), não se constituem valores autônomos daqueles subitens (3, 4 e 5), pelo contrário, são decorrências ou os mesmos números, pertinentes aos mesmos fatos, não se podendo seccioná-los para tributá-los isoladamente ...”* (fls. 284);

g) que não procede a diferença apontada nas transferências bancárias contabilizadas, elaborando quadro demonstrativo de fls. 286 para demonstrar as efetivas divergências de valores;

h) que o Fisco fez descrição lacônica da matéria tributável no período-base de 1.988, e o valor de Cz\$ 33.760.000,00 desta feita não foi creditado ao sócio, afirmando a Impugnante que, no seu entender, *“o fulcro ou o cerne da questão ... está no fato de nosso ex-Contador não saber o que fazer contabilmente com o saldo daquela conta de ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, relativo a pedidos atendidos, o levou a promover uma sorte de asneiras contábeis, confundindo o próprio Fisco e causando-nos grandes problemas...”* (fls. 288);

i) por último, protesta contra a exigência da TRD como juros de mora, informando estar a matéria sub-judice no Supremo Tribunal Federal, pelo que deverá ser aguardada a decisão daquela Corte.

Informação fiscal acostada às fls. 839/845 na qual o auditor autuante analisa cada item da impugnação e propõe exclusão das parcelas comprovadas de Cz\$ 72.344,00 no período-base de 1.986, exercício de 1.987 e Cz\$ 1.766.510,00, no período-base de 1.987, exercício de 1.988. Paralelamente, faz proposta para que o valor de Cz\$ 2.820.577,00, originalmente excluído da tributação do IRPJ e só tributado na fonte no período-base de 1.986, seja também incluído na base tributável do IRPJ, *“... visto que a escrituração do contribuinte não apresenta por ocasião do balanço de 31.12.86 saldo de caixa suficiente para suportar recursos em poder do sócio naquele valor, portanto, o valor de Cz\$ 2.820.577,00 deverá ser tributado na pessoa jurídica e por reflexo na fonte.”* (fls. 845)

Às fls. 912/916 consta “Termo Complementar ao Auto de Infração”, cientificado à empresa em 31.07.92, pelo qual o autuante formalizou a exigência tributária sobre a parcela de Cz\$ 2.820.577,00, nos termos em que foi proposta, reabrindo-se prazo para nova impugnação, que foi protocolizada em 31.08.92 (fls. 920), onde a autuada manifesta sua contrariedade pelo procedimento adotado, entendendo ser indevido o tributo em duplicidade, uma vez que o próprio Fisco já atestara que essa parcela se referia a notas fiscais emitidas pela empresa.



Nessa mesma linha, registrou seu descontentamento alegando que *"... tributa-se arbitrariamente, ou pior, bitributa-se o mesmo fato, sem suporte factual e legal, o que embora inconcebível, está ocorrendo, exclusivamente, por falta de preparo intelectual e técnico da autoridade lançadora ao reanalisar os fatos, que, diga-se de passagem, demonstrou sua insegurança jurídica, ao refazer o lançamento tributário, provando ainda sofrer de amnésia, pois quando lavrou o Auto de Infração (original) dominava as regras tributárias, porém, ao se defrontar com o contraditório fiscal apresentado, tempestivamente, esqueceu tais regras tributárias e partiu para a desforra, violando a regra insita no inciso LV, do art. 5º, da Carta Magna, que assegura aos litigantes o contraditório e a mais ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"*. (fls. 924)

No arrazoado de fls. 925/940 da impugnação complementar, valeu-se a autuada da oportunidade para oferecer contrariedade aos termos da própria informação fiscal, deduzindo pedido final para cancelamento do Termo Complementar do auto de infração e expurgo das demais parcelas comprovadas que afastam a acusação de omissão de receitas.

Em nova informação fiscal juntada às fls. 1191/1197, o auditor autuante analisa a impugnação complementar e conclui propondo a exclusão da parcela de Cz\$ 304.149,00 do montante da tributação aditiva.

Às fls. 1.199 consta termo certificando a anexação a este processo, dos processos reflexos relativos ao Imposto de Renda na Fonte (proc. nº 10980.007120/91-42 - fls. 1200/1246); PIS-Dedução do IR (proc. nº 10980.007121/91-13 - fls. 1247/1293); PIS-Faturamento (proc. nº 10980.007122/91-78 - fls. 1294/1339); Finsocial-Faturamento (proc. nº 10980007123/91-31 - fls. 1340/1385); Contribuição Social sobre o Lucro (proc. 10980.007124/91-01 - fls. 1386/1433).

As incidências reflexas relativas ao PIS-DEDUÇÃO DO IR; PIS-FATURAMENTO e FINSOCIAL-FATURAMENTO, foram contestadas pelo princípio da decorrência, aditando a autuada contrariedades autônomas para as seguintes exigências:

IMPOSTO DE RENDA - FONTE:

a) discordou da aplicação da TRD como taxa de juros, assim como da exigência de correção monetária relativa ao ano de 1.986, já a partir de 31 de janeiro de 1.987, uma vez que o valor da OTN estava congelado desde fevereiro de 1.986 até março de 1.987, quando foi alterado pelo Decreto-lei nº 2.323/87;

b) alegou que a base de cálculo do processo reflexo não está em sintonia com o processo principal, pois no ano de 1.986 foi tributado na fonte o valor de Cz\$ 5.587.930,00, enquanto que no processo principal a receita omitida foi de Cz\$ 2.267.353,00;

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO:

a) argüiu ser inconstitucional a cobrança da contribuição prevista na Lei 7.689/88, já para o exercício findo em 31.12.88;

b) pleiteou o cancelamento integral do auto de infração, por se limitar a esse único período-base.

Sobreveio a decisão de primeira instância acostada aos autos às fls. 1.444/1470, pela qual a autoridade julgadora excluiu unicamente os valores propostos pelo fiscal autuante, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão resumidos na sua ementa adiante transcrita:

“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA: Exercícios de 1987 a 1989, períodos-base de 1986 a 1988.

- A falta do registro contábil das operações com desconto de duplicatas, sem correspondência com notas fiscais emitidas e cujos recursos obtidos foram parar nas contas bancárias de sócios da empresa, autoriza a presunção de receitas mantidas à margem da escrituração.

- Lançamento contábil que registra o cancelamento de pedidos mediante débito à conta “Adiantamentos de Clientes”, não embasado em documentos que provem a efetiva devolução do dinheiro, induz à presunção de receitas omitidas à tributação.

TRD - CONSTITUCIONALIDADE - *Não possui a autoridade administrativa competência para manifestar-se quanto à constitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE, EM PARTE.”

Igual decisão norteou a solução dos processos decorrentes.

Cientificada da decisão em 14.03.95 (AR de fls. 1474), apresentou a autuada recurso voluntário protocolizado em 07.04.95, em cujo arrazoadado de fls. 1475/1482 volta a atacar a mudança de critério na autuação que resultou no auto complementar.

No mais, reiterou as alegações já deduzidas na peça impugnatória, pleiteando que seja adotado mesmo critério da tributação das diferenças apontadas no ano de 1987, e não a totalidade das duplicatas e recibos encontrados, em função unicamente de não haver coincidência entre as datas, valores e condições de pagamento, já que a própria decisão informa que há operações onde coincide o nome do cliente.

Concluiu seu arrazoadado pleiteando a realização de ***“DILIGÊNCIA fiscal com a finalidade de averiguar o relacionamento (conexão) entre as duplicatas, recibos e demais elementos externos, com as notas emitidas em função do mesmo nome do comprador, para diminuir da omissão os montantes consignados nas notas fiscais.”*** (fls. 1480)

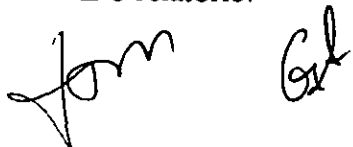
Quanto à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro requer o seu cancelamento, na diretriz já adotada pela jurisprudência administrativa. O mesmo pedido é formulado para o lançamento do IR-Fonte, ao argumento de que o art. 8º do Decreto-lei 2.065/83 foi revogado pelo art. 35 da Lei 7.713/88.




Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes Acórdão nº 108-04.054
Oitava Câmara

No tocante às demais exigências reflexas o recurso está inspirado no princípio da decorrência, protestando pela exclusão dos encargos cobrados com base na TRD, pela ilegalidade já reconhecida em julgamentos deste Tribunal Administrativo.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes
Oitava Câmara

Recurso nº 110.155

Processo nº 10980.007119/91-63 IRPJ e OUTROS: Ex. 87 a 89
Recorrente: MULLER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA
Recorrida : DRJ EM CURITIBA (PR)

Acórdão nº 108-04.054

V O T O

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Rechaço o pedido para conversão do julgamento em **diligência**, porque, nas palavras da própria Recorrente, teria como único objetivo confrontar “... *as duplicatas, recibos e demais elementos externos, com as notas emitidas...*”, confronto este já executado e demonstrado em mais de uma oportunidade, inicialmente na fase da fiscalização, depois na impugnação oferecida pela empresa, seguindo-se de novas conferências durante as duas informações fiscais noticiadas no relatório e, por fim, minuciosamente na decisão recorrida.

De outra parte, a despeito do silêncio da Recorrente, vejo impropriedade no lançamento complementar materializado em 31.07.92, com o objetivo de tributar pelo IRPJ a parcela de Cz\$ 2.820.577,00, também a título de omissão de receita no período-base de 1.986, uma vez que entendo ter sido efetuado a destempo, ou seja, já havia transcorrido o prazo **decadencial** de 5 (cinco) anos previsto na legislação tributária para a prática do lançamento, cuja inércia da administração tributária implica na perda do direito de lançar.

Em matéria de **decadência**, tenho expressado meus votos nesta E. Câmara no sentido de que o imposto de renda da pessoa jurídica está sujeito à regra de contagem de prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, a partir da data da ocorrência do fato gerador, em função da sua norma de incidência atribuir ao sujeito passivo a obrigatoriedade de antecipar o recolhimento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se ao lançamento dito por homologação na linguagem do próprio CTN, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82.

No caso concreto, considerado o fato gerador em 31.12.86, a prática do lançamento complementar somente seria eficaz se realizada até 31.12.91, o que não aconteceu. Ressalte-se que, para os adeptos da corrente que entende o imposto de renda das empresas submetido à modalidade de lançamento por declaração, não estaria consumada a decadência do auto complementar de fls. 912/916, uma vez que a declaração de rendimentos do período-base de 1.986 só foi entregue em 13.10.87 (fls. 226), e o auto complementar foi lavrado em 31.07.92, portanto, nessa tese, dentro do quinquênio.



Todavia, deixo de suscitar a preliminar de decadência para o questionado auto complementar, inspirado no princípio estabelecido no art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, uma vez que vejo razões de mérito que também militam a favor do sujeito passivo, no tocante à parcela tributada naquele lançamento aditivo, pelo que já antecipo o seu exame.

AUTO COMPLEMENTAR: OMISSÃO DE RECEITAS:

Valor Tributável em 31.12.86: Cz\$ 2.820.577,00

(-) Valor excluído em 1a. Instância Cz\$ 304.149,22

Valor remanescente: Cz\$ 2.516.427,78

De início, impende registrar que essa parcela já estava identificada nos termos conclusivos que acompanharam o lançamento primitivo, onde a fiscalização constatou que a empresa operava com cobrança bancária de duplicatas, cujos valores eram creditados no Banco Bamerindus S.A., diretamente na conta da sócia Káthia Danielle Roeder. De posse dos comprovantes dessas operações, que no ano de 1.986 montava a cifra de Cz\$ 5.587.930,00 (fls. 11 a 44), a fiscalização efetuou o confronto com as notas fiscais emitidas pela empresa e concluiu que *"... algumas duplicatas não estão amparadas por notas fiscais emitidas pela fiscalizada e conseqüentemente a receita correspondente deixou de ser escriturada..."* (fls. 243). Ato contínuo, listou as duplicatas creditadas na conta da sócia, para as quais não encontrou notas fiscais correspondentes, totalizando o valor de Cz\$ 2.767.353,00 (fls. 243/249) que originalmente foi tributado como receita omitida, consignando o autuante, mais uma vez, que *"as demais duplicatas estão amparadas por notas fiscais emitidas pela empresa e somam a importância de Cz\$ 2.820.577,00, cujo valor será tributado apenas na fonte, como lucro distribuído aos sócios."* (fls. 249)

Como se vê, resta indubitável que as duplicatas creditadas em nome da sócia, no valor de Cz\$ 2.820.577,00, estavam amparadas por notas fiscais registradas na pessoa jurídica, pelo que é impróprio falar-se em "receita omitida" sustentada nas duplicatas que tinham origem em notas fiscais contabilizadas. A contradição afigura-se absoluta e intransponível, e já havia sido percebida pelo autuante no lançamento original, quando afastou esta parcela da incidência do IRPJ.

Certamente, o que aguçou a mudança de critério do autuante foi ter sido despertado para o fato de que aquele valor, por estar na conta da sócia, deveria ser baixado do patrimônio da pessoa jurídica, e não havia saldo de caixa para possibilitar aquela transferência, o que o fez presumir nova omissão de receita, agora por pretenso saldo credor de caixa, ainda que não indicada a respectiva base legal e não efetuado o expurgo dos valores transferidos, tampouco foi a empresa intimada para certificar-se de que maneira foram contabilizadas as notas fiscais que sustentam as questionadas duplicatas.

Tenho para mim que a contradição é intransponível e, não tendo diligenciado a fiscalização para aprofundar o exame sobre a forma de contabilização adotada para as notas fiscais que, comprovadamente, sustentam as duplicatas, se efetuado o lançamento a débito da conta "Caixa" ou da conta corrente da própria sócia, não pode prosperar a exigência complementar calcada unicamente na presunção de insuficiência de Caixa, pelo que voto por cancelar o auto complementar de fls. 912/916.



Passo, então, ao exame de mérito das demais matérias, onde se impinge à Recorrente a prática de **omissão de receitas** nos períodos-base de 1.986 a 1.988, por conduta que se assemelha nos diferentes exercícios e que será aqui analisada na ordem das matérias tributadas descritas no relatório.

PERÍODO-BASE 1.986 - EXERCÍCIO DE 1.987:

1 - DUPLICATAS CREDITADAS NA CONTA DA SÓCIA KÁTHIA:

Valor tributável originário -	Cz\$ 2.767.353,00
Valor excluído em 1a. Instância	Cz\$ 74.417,51
Valor remanescente	Cz\$ 2.692.935,49

Conforme já explicitado na análise da parcela precedente, a tributação está calcada na constatação de existência de duplicatas emitidas pela empresa, cobradas através do Banco Bamerindus S.A., mediante crédito na conta particular da sócia, para as quais não logrou a Recorrente comprovar a existência de notas fiscais emitidas para aqueles clientes.

A omissão de receita está fartamente documentada, e a própria empresa, cedendo à realidade e às evidências das provas já a admitia na sua peça impugnatória, como se vê ao final da fl. 174, onde a então impugnante deixou registrado que *“a infração de Cz\$ 2.767.353,00, arrolada na alínea ‘a’ retro, é apenas procedente em parte...”*.

É de se consignar que a vasta documentação apresentada pela Recorrente foi examinada nas suas particularidades pela autoridade julgadora de primeira instância, como se vê da análise individualizada constante das fls. 1.454/1457, e no recurso não trouxe a Recorrente qualquer fato novo que ensejasse nova investigação, pelo que é de ser mantida a tributação da parcela remanescente atrás demonstrada, mormente quando se tratam de operações confessadamente mantidas à margem da contabilidade.

PERÍODO-BASE DE 1.987 - EXERCÍCIO DE 1.988:

2 - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES TRANSFERIDOS AOS SÓCIOS:

Valor Tributável : Cz\$ 8.370.914,00

Aqui a omissão de receita está particularizada por conduta criativa da empresa, que ao se deparar com o saldo da conta “Adiantamentos de Clientes” em 31.12.87, não baixado durante o ano pela não emissão das notas fiscais relativas aos fornecimentos das mercadorias quando do atendimento dos pedidos, não teve dúvidas a empresa em utilizar artifício engenhoso, fazendo a baixa daqueles valores tendo como contrapartida lançamento a crédito da conta do seu sócio.

Com esse mecanismo ardiloso evitou que os valores lançados na conta de “Adiantamentos de Clientes” tivessem o seu fluxo natural, qual seja, na medida em que as mercadorias iam sendo entregues deveriam seus valores ser transferidos para a conta de resultado que registra a receita.

Não tendo como se defender, porque a contabilidade faz prova contra a empresa, preferiu a Recorrente atacar com excessiva voracidade o seu profissional da contabilidade,




esquecendo-se do comando inserto no artigo 136 do Código Tributário Nacional, no sentido de que “... a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Não há que se falar em presunção ou suposição, como alegou na peça impugnatória, assim como o criativo lançamento contábil não pode ser atribuído unicamente à alegada incapacidade técnica do seu ex-contabilista. Aliás, a própria impugnante cometeu ato falho ao atacar o seu profissional, na medida em que deixou registrado que “... *por falta de capacidade técnica, seu ex-Contador não sabendo como baixar os adiantamentos de clientes que receberam seus produtos optou por fazer um único lançamento...*” (fls. 279 - grifei).

Ora, está a autuada confessando que os valores adiantados pelos clientes haviam sido convertidos em vendas efetivas, porque os “**clientes ... receberam seus produtos**”. Se a empresa tivesse emitido as notas fiscais por ocasião da entrega dos produtos aos seus clientes, nos valores contratados, certamente o maltratado contabilista saberia como baixar os valores dos adiantamentos, que teriam como destino a conta de receita da empresa. A questão não é de capacidade técnica do profissional, mas sim de astúcia da empresa, onde nem no campo da mágica se encontra solução para a pendência contábil resultante do não faturamento dos valores registrados, provenientes de “Adiantamentos” efetivamente recebidos. Daí porque, intocável a tributação realizada neste tópico.

3 - RECIBOS, DUPLICATAS E RELATÓRIOS DE VENDAS:

Valor tributável no auto	Cz\$ 5.957.993,00
Valor excluído em 1a. Instância.....	Cz\$ 1.751.595,00
Valor remanescente:	Cz\$ 4.206.398,00

Os valores arrolados pelo Fisco montavam, originariamente, a cifra de Cz\$ 14.328.907,00, com base em documentos apreendidos que indicavam a existência de operações de vendas praticadas pela empresa, sem a emissão de notas fiscais, uma vez que, tal como relatado no item precedente, só havia a contabilização dos valores recebidos a título de adiantamento. Sendo idêntica a conduta e no mesmo período-base, agiu com acerto o Fisco em excluir desse valor o montante já tributado no item precedente (Cz\$ 8.370.914,00), resultando na parcela tributável de Cz\$ 5.957.993,00, exatamente a inserida neste item do auto de infração.

Mais uma vez é de se realçar a acuidade da autoridade julgadora de primeira instância, ao analisar cada parcela questionada pela autuada, o que resultou na exclusão já acima demonstrada. A pretensão da autuada para que se adote o mesmo critério utilizado para o ano de 1.986 tem sido atendida, na medida em que são comprovados que os valores arrolados tem origem em notas fiscais emitidas e registradas, que guardem conexão entre si, isto é, que se refiram à mesma operação.

Não trazendo o recurso outra objeção senão a repetida em primeiro grau, impõe-se a manutenção da parcela remanescente.




4 - SUBFATURAMENTO DE VENDAS:**Valor tributável no auto..... Cz\$ 3.113.865,00****Valor excluído em 1a. Instância.. Cz\$ 636,00****Valor remanescente..... Cz\$ 3.113.229,00**

Melhor sorte não está reservada à Recorrente neste tópico, uma vez que o levantamento realizado pelo Fisco não deixa qualquer margem para especulação, porque resultante do confronto entre o valor constante de notas fiscais emitidas pela empresa, relativas ao fornecimento de produtos aos seus clientes, e os valores efetivamente recebidos pela autuada destes mesmos clientes, atestados pelos recibos e duplicatas por ela emitidos.

O subfaturamento exalta-se cristalino e nada tem a ver com as matérias tributadas nos itens precedentes, uma vez que essas operações não foram listadas naqueles relatórios. A certeza da tributação deve ter contribuído para que a defesa transitasse a passos largos nesta matéria que, diga-se de passagem, revela conduta reprovável da autuada, emitindo notas fiscais por valores inferiores ao das efetivas operações, pelo que deve ser mantida a exigência lançada neste item, à falta de qualquer argumento de relevo.

5 - NOTAS FISCAIS EMITIDAS E NÃO REGISTRADAS:**Valor tributável no auto Cz\$ 3.047.226,00****Valor excluído em 1a. Instância ... Cz\$ 14.279,00****Valor remanescente..... Cz\$ 3.032.947,00**

Mais uma vez, revela-se incensurável o trabalho fiscal que apartou algumas notas fiscais que, apesar de emitidas pela empresa, foram deliberadamente mantidas à margem dos seus registros contábeis e fiscais.

A única comprovação que merecia acolhida já o foi no julgamento monocrático. Revela-se tão pacífica a infração que a própria autuada já acenava para o seu reconhecimento, assim como de itens precedentes, o que pode ser constatado pelo seu discurso de fls. 284, onde deixou expressa a sua aquiescência, *verbis*:

"A Impugnante quer por (sic) em relevo que as importâncias de Cz\$ 14.328.907,00, Cz\$ 3.112.865,00 e Cz\$ 3.047.226,00 (itens 3, 4 e 5 do Termo de Verificação) , no que remanescer incomprovado, pode (sic) ser objeto de tributação, segundo determinam as regras tributárias vigentes." (grifo do original)

Pelo exposto, é de ser mantida a parcela tributável remanescente.

6 - TRANSFERÊNCIAS BANCÁRIAS:

A fiscalização consignou neste item a existência de transferências bancárias para a conta dos sócios, não contabilizadas na pessoa jurídica, no montante de Cz\$ 6.959.500,00 que, no entanto, não compôs a base de cálculo do imposto de renda - pessoa jurídica, conforme menção expressa do próprio Termo de Verificação, circunstância confirmada na decisão da autoridade monocrática às fls. 1460, pelo que despiçando abordar a contrariedade oferecida pela autuada.



PERÍODO-BASE DE 1.988 - EXERCÍCIO DE 1.989:

7 - DÉBITOS À CONTA DE “ADIANTAMENTOS A CLIENTES”:

Valor Tributável..... Cz\$ 33.760.000,00

A conduta da autuada não é novidade, uma vez que já no ano de 1.987 também se utilizou de artifício para baixar os valores acumulados nesta mesma conta, sem que as efetivas vendas transitassem pelo resultado do exercício.

Mais uma vez, não tendo como provar os insólitos lançamentos contábeis, despidos de contrapartida, cujos históricos se limitam a indicar “pedido cancelado”, optou a autuada por novamente atacar agudamente o seu contabilista e, tal como aconteceu no período-base anterior, deixou novamente registrado o seu ato falho que confirma que a “baixa” deveria operar-se pela entrega dos produtos (reconhecimento da receita), não executada em virtude da não emissão das respectivas notas fiscais. Transcrevo essa confissão:

“O fulcro ou o cerne da questão, em nosso entender, está no fato de nosso ex-Contador não saber o que fazer contabilmente, com o saldo daquela conta de ADIANTAMENTOS DE CLIENTES, relativo a pedidos atendidos, ...” (grifei).

Ora, se os pedidos foram atendidos, não cabe contabilizar a baixa pelo seu cancelamento, e sim, pela realização da receita, o que não foi efetuado, certamente pela inexistência das notas fiscais de fornecimento dos bens, pelo que nenhum reparo cabe à tributação materializada neste tópico.

INCIDÊNCIAS REFLEXAS:

Analizadas as matérias tributadas no auto de infração do imposto de renda- pessoa jurídica, passo ao exame das exigências lançadas pela via reflexiva.

IMPOSTO DE RENDA - FONTE:

A única objeção contida na peça recursal diz respeito a revogação do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, pelo art. 35 da Lei 7.713/88, alegação que de pronto deve ser rechaçada, uma vez que a mencionada Lei 7.713/88 somente produziu efeitos a partir do ano de 1.989, enquanto que os fatos aqui tributados dizem respeito aos anos de 1.986 a 1.988.

De outra parte, impende deixar consignado que a parcela de Cz\$ 2.820.577,00, objeto de auto de infração complementar na área do imposto de renda-pessoa jurídica, já estava originalmente incluída na base de cálculo do auto de infração do imposto de renda-fonte, pelo que de nenhum efeito o termo complementar acostado às fls. 1237/1238, ainda mais que elaborado ao tempo em que já estava instaurado o litígio, ainda pendente de solução. Vale como mera proposta ou informação fiscal e não como alteração do lançamento, a teor do art. 145 do CTN.



Consigno, ainda, que referida parcela não foi tributada na área do imposto de renda pessoa jurídica, entendendo o autuante que não havia provocado redução do resultado daquele período-base, porque estava assentada em notas fiscais emitidas pela empresa. Assim o sendo, não se ajusta à tipificação do art. 8º do Decreto-Lei 2.065/83, como pretendia a fisciização, por não estar no contexto de qualquer redução indevida do resultado, pelo que deve seguir o caminho da decisão sobre a incidência principal, excluindo-se da base tributável do IR-Fonte a parcela de Cz\$ 2.820.577,00.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO:

É possível visualizar no auto de infração acostado às fls. 1.405/1407 a existência de matéria tributável unicamente no exercício de 1.989, relativo ao período-base de 1.988, incidência que já foi rechaçada do ordenamento jurídico pela Resolução do Senado Federal nº 11/95, que afastou a aplicação do artigo 8º da lei 7.689/88 que exigia a contribuição já para o resultado apurado no ano de 1.988. Assim, deve ser cancelada integralmente a exigência da contribuição social contida no auto de infração mencionado.

PIS-FATURAMENTO:

Em que pese o silêncio da Recorrente, é de ser ressaltado que o lançamento da contribuição do Programa de Integração Social (PIS), relativo à omissão de receita praticada no período-base de 1.988, está sustentado em alíquota prevista nos malfadados Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449/88, cuja execução acha-se suspensa pela RESOLUÇÃO nº 49, do Senado Federal, publicada no D.O.U. de 10 de outubro de 1.995, em função da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

A propósito, através de Medida Provisória sucessivamente reeditada, o Poder Executivo tem tomado a iniciativa no intuito de solucionar esses conflitos, determinando a suspensão da execução desses créditos, como se vê da disposição contida na MP nº 1.542-19/97, publicada no D.O.U de 14.02.97, verbis:

"Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

*.....
VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1.970, e alterações posteriores."*

Curvo-me ao entendimento majoritário desta Câmara que tem se manifestado pelo cancelamento de crédito constituído com base nos malsinados Decretos-leis, e para assegurar uniformidade de tratamento sou favorável ao cancelamento da exigência da contribuição ao PIS relativa ao período-base de 1.988.



PIS-DEDUÇÃO e FINSOCIAL FATURAMENTO:

A Recorrente não ofereceu qualquer contrariedade específica para esses lançamentos, limitando-se a declinar o princípio da decorrência, pelo que deverão ser ajustadas as exigências à matéria mantida na incidência principal.

INCIDÊNCIA DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

Resta para exame a objeção quanto a incidência da TRD no cálculo do montante do crédito tributário ainda em litígio.

Neste ponto, vejo que a matéria já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101- 0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSRF/01-1.773, assim ementado:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."

Curvo-me ao pronunciamento da mais alta Corte deste Tribunal Administrativo e, para assegurar uniformidade de tratamento na apreciação da mesma matéria, peço vênua para adotar as razões expendidas pelo ilustrado conselheiro relator naquele voto, especialmente no tocante ao primado da irretroatividade das normas, cuja essência está traduzida na ementa acima transcrita.

EM CONCLUSÃO, feitas as análises das incidências objeto do presente recurso e com base nos fundamentos expostos, declino meu VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

- a) CANCELAR o auto de infração complementar de fls. 912/916, relativo ao IRPJ, o que importa na exclusão da base tributável no exercício de 1.987, período-base de 1.986, da parcela dele remanescente de Cz\$ 2.516.427,78;
- b) CANCELAR o auto de infração referente ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro do período-base de 1.988, constante das fls. 1.405/1.407;
- c) EXCLUIR da tributação do IR-Fonte, no ano-calendário de 1.986, a parcela originalmente lançada de Cz\$ 2.820.577,00;
- d) CANCELAR a exigência do PIS-FATURAMENTO, incidente exclusivamente sobre o fato gerador de 12/88, formalizada através do auto de infração de fls. 1.313/1315;
- e) EXCLUIR a incidência da TRD excedente de 1% (um por cento), no período de fevereiro a julho de 1.991, do remanescente dos créditos tributários mantidos.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes Acórdão nº 108-04.054
Oitava Câmara

Sala das Sessões (DF), em 18 de março de 1997.


JOSE ANTONIO MINATEL
relator

